

Gemeentelijke belastingen en Europa

MR. A.P. MONSMA

De auteur onderzoekt naar aanleiding van uitspraak C-360/15 van het Hof van Justitie van de Europese Unie over de legesheffing van de gemeente Amersfoort voor een instemmingsbesluit voor het leggen van glasvezelkabels hoe lokale belastingen worden getoetst aan Europees recht. De auteur gaat in op jurisprudentie inzake staatssteun, de verkeersvrijheden en de beperking die richtlijnen kunnen stellen aan lokale belastingen. Tot slot wordt nader ingegaan op de uitspraak C-360/15 en de verdere behandeling ervan door de Nederlandse rechter.

1. Inleiding¹

Op 30 januari 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) prejudiciële vragen beantwoord in twee gecombineerde zaken, waarin de toepassing van de Europese Dienstenrichtlijn door een Nederlandse gemeente voorlag.²

In zaak C-360/15 ging het om een aanslag leges ter zake van een verleend instemmingsbesluit om glasvezelkabels ten behoeve van een openbaar elektronisch telecommunicatienetwerk in de grond van de gemeente Amersfoort te leggen. De vraag van de Hoge Raad aan het HvJ was kortgezegd, of op het verlenen van die instemming de Dienstenrichtlijn van toepassing is en zo ja, of die richtlijn beperkingen stelt aan de vergoeding (leges) die hiervoor gevraagd wordt.

De tweede zaak was algemeen bestuursrechtelijk van aard en laat ik in het kader van dit artikel buiten beschouwing.

Inmiddels heeft A-G IJzerman een nadere conclusie genomen in de legeszaak.³ Hij geeft de Hoge Raad in overweging de zaak te verwijzen naar een ander gerechtshof. In onderdeel 7.20 van de conclusie verwoordt hij de verwijzingsopdracht die het hof volgens hem zou moeten krijgen als volgt:

‘Met volledige vaststelling van de relevante feiten, dient door het verwijzingshof naar mijn mening, als geplaatst in het kader van artikel 13 van de Machtigingsrichtlijn, (ten minste) te worden beoordeeld of de onderhavige legesheffing: i) ten doel heeft een optimaal gebruik van de door artikel 13 bedoelde middelen te waarborgen, ii) objectief gerechtvaardigd is, iii) transparant is, iv) niet discriminerend is, v) in verhouding staat tot het beoogde doel en vi) voldoende rekening houdt met artikel 8 van de Kaderrichtlijn.’

Deze zaak is voor mij aanleiding om nader uit te werken hoe het Europese Unierecht invloed heeft op Nederlandse lokale belastingen. In dit artikel komen achtereenvolgens de volgende onderwerpen aan de orde: de doorwerking van het Europese Unierecht en de (verplichte) toepassing van Europees Unierecht door lokale overheden (paragraaf 2), gewezen jurisprudentie over de toetsing van lokale belastingen aan Europees Unierecht, met een onderverdeling in de onderwerpen staatssteun, verkeersvrijheden en rechtstreeks werkende bepalingen in richtlijnen (paragraaf 3) en de plaatsing van bovengenoemde uitspraak in dit kader (paragraaf 4). Ik sluit af met een korte conclusie (paragraaf 5).

2. Doorwerking van Europees Unierecht

2.1. Doorwerking in zijn algemeenheid

De vraag hoe Europees Unierecht doorwerkt in nationaal recht is in zijn algemeenheid voor lokale belastingen op dezelfde wijze te beantwoorden als voor rijksbelastingen. Europese verdragsbepalingen (VEU en VWEU, maar ook bijvoorbeeld het Handvest voor de grondrechten van de EU) werken direct door, indien ze voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn en rechten toebedelen aan particulieren.

¹ Dit artikel valt binnen het onderzoeksprogramma ‘Fiscale autonomie en haar grenzen’ van de capgroep fiscaal recht van de Erasmus School of Law.

² HvJ 30 januari 2018, gevoegde zaken C-360/15 en C-31/16 (X BV tegen het college van B&W van de gemeente Amersfoort en Visser Vastgoed Beleggingen BV tegen de raad van de gemeente Appingedam), ECLI:EU:C:2018:44.

³ Conclusie A-G IJzerman 25 juni 2018, nr. 13/03931bis, ECLI:NL:PHR:2018:760, NTFR 2018/1769.

Belanghebbenden kunnen dan een rechtstreeks beroep doen bij de Nederlandse belastingrechter op deze bepalingen. Onder verdragsbepalingen als hiervoor bedoeld vallen bijvoorbeeld de verkeersvrijheden (vrij verkeer van personen, goederen, kapitaal en diensten) en de staatssteunregels.

Europese verordeningen zijn naar hun aard rechtstreeks werkend, zodat belanghebbenden hierop een rechtstreeks beroep kunnen doen bij de nationale rechter.

Europese richtlijnen moeten door de nationale overheid worden omgezet in nationale regelgeving. Zodra dit niet op tijd, niet volledig of niet juist is gebeurd, kunnen belanghebbenden bij de nationale rechter een rechtstreeks beroep doen op een bepaling in die richtlijn, indien en voor zover de bepaling onvoorwaardelijk, voldoende duidelijk en nauwkeurig is en rechten toebedeelt aan particulieren.

Met betrekking tot Nederlandse lokale belastingen kunnen diverse Europese Unieregels een rol spelen. In de jurisprudentie komt met enige regelmaat een beroep op de verkeersvrijheden voor, evenals een beroep op de Dienstenrichtlijn, de Machtigingsrichtlijn, de Afvalstoffenrichtlijn en de Kaderrichtlijn Water.

2.2. Controlemiddelen Rijksoverheid op toepassing Europees Unierecht door lokale overheden

Vanwege de gemeenschapstrouw (unietrouw) zijn alle overheden, dus ook de lokale overheden, gehouden rechtstreeks werkende bepalingen uit het Europese Unierecht toe te passen.

Omdat in geval van onjuiste toepassing van Europees recht door lokale overheden de nationale overheid (Staat) kan worden aangesproken door de EU, bijvoorbeeld door middel van een inbreukprocedure, heeft de Nederlandse regering verschillende instrumenten in het leven geroepen die ervoor moeten zorgen dat de rijksoverheid lokale overheden ertoe kan bewegen de Europese regels juist toe te passen.

Behalve de mogelijkheid van het geven van een aanwijzing en indeplaatsstelling (art. 132, lid 5, Grondwet jo. art. 124 en 124a Gem.w.) die al vóór de totstandkoming van de EU bestond, zijn daar nog andere instrumenten bijgekomen. In aanvulling op de hiervoor genoemde algemene aanwijzingsbevoegdheid is er een bijzondere aanwijzingsbevoegdheid gecreëerd in de Wet NERpe (Wet Naleving Europese regels door publieke entiteiten). De minister van Binnenlandse Zaken kan, voor zover de bevoegdheid van art. 124 of 124a Gem.w. niet toereikend is, op grond van art. 2 Wet NERpe een aanwijzing geven aan de gemeente om binnen een bepaalde termijn te voldoen aan een rechtsplicht die voortvloeit uit een bij of krachtens de Europese verdragen op Nederland rustende verplichting. Voldoet de gemeente hier niet aan, dan bestaat o.g.v. art. 5 Wet NERpe de mogelijkheid van indeplaatsstelling, zowel door het verrichten

van publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtshandelingen als door het verrichten van feitelijke handelingen. Art. 7 Wet NERpe bepaalt tot slot, dat eventuele aan de Staat opgelegde dwangsommen of boetes wegens het niet voldoen aan de rechtsplicht door de minister verhaald kunnen worden op de gemeente.

Voorts is voor het voldoen aan de Europese begrotingsdiscipline de Wet HOF (Wet Houdbare OverheidsFinanciën) ingevoerd. Omdat de overheidsschuld van lokale overheden wordt toegerekend aan die van de nationale overheid, wilde de regering een instrument hebben om de overheidsschulden van lokale overheden te kunnen controleren. In de Wet HOF worden normen gesteld voor het EMU-tekort van gemeenten. In geval van meerjarige overschrijding van de normen kunnen sancties volgen. Eventueel aan de Staat opgelegde boetes wegens het overschrijden van het EMU-tekort kunnen (evenredig) worden doorberekend aan de gemeente. Tegelijkertijd is de Wet Fido (Wet Financiering decentrale overheden) ingevoerd, hetgeen inhoudt dat gemeenten hun tegoeden verplicht aanhouden in de Nederlandse schatkist (verplicht schatkistbankieren). Deze maatregel is ingevoerd met als doel het verlagen van de EMU-schuld.

Sinds 1 januari 2014 is de accountantscontrole op de gemeentelijke jaarrekening geïntensiveerd, waardoor ook de rechtmatigheid van totstandkoming van baten en lasten wordt beoordeeld, in welk kader ook de naleving van Europese regels wordt betrokken. De commissie BBV (Besluit Begroting en Verantwoording) geeft handreikingen hoe de regels uit te voeren. Voor de accountantscontrole is er een apart Besluit accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO).

Eerder dit jaar (20 februari 2018) is de Wet terugvordering staatssteun aangenomen, op grond waarvan bestuursorganen die onrechtmatige staatssteun hebben verleend, het daarmee gemoeide bedrag inclusief rente moeten terugvorderen. In de wet is de bevoegdheid hiertoe en de wijze waarop van deze bevoegdheid gebruik moet worden gemaakt geregeld. Voor fiscale staatssteun blijft terugvordering overigens plaatsvinden op grond van de bestaande bevoegdheden in de AWR (navorderen).

Hoewel gerechtvaardigd door de noodzaak te voldoen aan Europese regels, constateer ik dat er een zekere spanning bestaat tussen de lokale (fiscale) autonomie, die onder andere in het Europees Handvest inzake lokale autonomie van de Raad van Europa is vastgelegd en wordt bevorderd, en deze controlesystemen van de Rijksoverheid op naleving van de Europese regels door lokale overheden.

2.3. Verzuim omzetten richtlijn in nationale regelgeving

Ingeval de Nederlandse regering een richtlijn niet tijdig heeft omgezet in nationale regelgeving, liggen de interbestuurlijke verhoudingen iets anders. Immers, gemeenten

zijn bij hun regelgeving en handelen gebonden aan deze nationale regelgeving.

Indien Europees Unierecht niet tijdig, volledig of onjuist is omgezet in nationaal recht, zijn lokale overheden blijkens jurisprudentie niettemin gehouden het met het Europees Unierecht strijdige nationale recht buiten toepassing te laten. Dit volgt uit de uitspraak inzake *Fratelli Constanzo*.⁴ Doen lokale overheden dit niet, dan kunnen zij hiervoor aansprakelijk gesteld worden. In dit verband zou het in de interbestuurlijke verhoudingen niet netjes zijn, indien eventuele aan de Staat opgelegde boetes doorbelast zouden worden aan de gemeente, nu immers de nationale wetgever in gebreke is gebleven met het omzetten van de Europese richtlijn in nationaal recht. Voor deze situatie is een ‘gedragslijn’ afgesproken tussen het Ministerie van BZK en de VNG.⁵ De gedragslijn houdt in, dat gemeenten bij een geconstateerde strijdigheid van nationale regels met Europese regels in overleg treden met het ministerie dat het aangaat om gezamenlijk te beoordelen hoe te handelen. Gemeenten blijven zelf verantwoordelijk voor het juist toepassen van de rechtstreeks werkende bepalingen uit het EU-recht, maar eventuele boetes opgelegd wegens aansprakelijkheid bij schending van EU-recht zullen niet worden doorbelast ingeval de gemeente de gedragslijn heeft gevolgd.

3. Jurisprudentie toetsing lokale belastingen aan Europees recht

Over de vraag of bepaalde lokale belastingen in strijd zijn met het Europese recht zijn inmiddels steeds meer uitspraken te vinden, van zowel de nationale rechters als het HvJ. Uit de uitspraken die gaan over lokale belastingen haal ik een paar interessante aspecten die ik hieronder bespreek.

3.1. Staatssteun

3.1.1. Toetsing lokale belastingen aan staatssteunregels

Een eerste categorie uitspraken gaat over de vraag, of een vrijstelling of lager tarief voor een lokale belasting kan worden aangemerkt als verboden staatssteun. Dat dit het geval kan zijn en onder welke voorwaarden blijkt onder andere uit de uitspraken die ik hieronder kort bespreek.

In zijn arrest uit 1994⁶ over de belastingvrijstelling van openbare kredietinstellingen voor alle nationale en lokale belastingen in Spanje, waaronder de onroerend goedbelasting van de gemeente Valencia, oordeelde het HvJ dat dit aan te merken is als een steunmaatregel. Omdat deze belastingvrijstelling echter al voor de toetreding van Spanje tot de EG bestond, kan hij tot uitvoering worden gebracht zolang de Commissie hem niet onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt heeft verklaard.

In 2006 deed het HvJ uitspraak over de lokale belasting op drijfkracht van de provincie Luik en de stad Seraing, waarbij motoren werden belast die worden gebruikt voor de exploitatie van industriële, commerciële, financiële of agrarische bedrijven.⁷ Er gold een vrijstelling voor compressoren waarmee de druk in de aardgaspijpleidingen tot stand wordt gebracht. Voor andere soortige gassen dan die voor aardgas bestond geen vrijstelling. Het HvJ overweegt in zijn algemeenheid, dat belastingvrijstellingen moeten worden getoetst aan de volgende voorwaarden, om vast te stellen of een nationale maatregel als steunmaatregel kan worden aangemerkt:

1. de financiering van die maatregel door de staat of met staatsmiddelen;
2. het bestaan van een voordeel voor een onderneming;
3. de selectiviteit van die maatregel; en
4. de invloed ervan op het handelsverkeer tussen de lidstaten en de daaruit voortvloeiende vervalsing van de mededinging.

Vervolgens gaat het HvJ nader in op deze voorwaarden. Met betrekking tot de eerste en de tweede voorwaarde herinnert het HvJ eraan, ‘dat volgens vaste rechtspraak het begrip steun een algemenere strekking heeft dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben (...).’ Een belastingvrijstelling aan bepaalde ondernemingen, waardoor de financiële situatie daarvan verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is dus te kwalificeren als staatssteun. Voor wat betreft de selectiviteit van de maatregel gaat het erom, dat die maatregel niet voor alle marktdeelnemers geldt, zodat ze niet als algemene maatregel van fiscaal of economisch beleid kunnen worden aangemerkt. Voor wat betreft de vervalsing van de mededinging is het volgens het HvJ voldoende, dat de maatregel die uitwerking kan hebben en hoeft niet bewezen te worden dat de vervalsing effectief heeft plaatsgehad. Tot slot kan ook bij een gering steunbedrag sprake zijn van staatssteun. Het HvJ laat het aan de verwijzende rechters over te beoordelen of in casu sprake is van verboden staatssteun.

De speciale regeling (*forfaitaire afdracht*), waardoor France Télécom aan een veel lager tarief is onderworpen dan andere bedrijven voor de Franse lokale bedrijfsbelasting, wordt door het HvJ eveneens aan de bovenstaande voorwaarden getoetst en in strijd met de staatssteunregels geacht. Het HvJ overweegt:

‘In casu moet worden vastgesteld dat de tijdens de tweede onderzochte periode, namelijk van 1994 tot en met 2002, voor France Télécom van toepassing zijnde belastingrege-

4 HvJ 22 juni 1989, zaak C-103/88.

5 Kamerstukken II, 2003-2004, 21 109, nrs. 136 (met bijlage), 137 en 138.

6 HvJ 15 maart 1994, zaak C-387/92.

7 HvJ 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C41/05.

ling een uitzondering vormde op de regeling van gemeen recht. Deze vennootschap heeft op nationaal niveau met name een specifieke fiscale behandeling genoten, die gekenmerkt werd door het feit dat de bedrijfsbelasting werd berekend op basis van een gewogen gemiddeld tarief in vergelijking met de door de verschillende lagere overheden toegepaste verschillende tarieven, terwijl de andere ondernemingen onderworpen waren aan jaarlijks door deze overheden vastgestelde tarieven. Voorts was France Télécom op de plaats van haar hoofdvestiging onderworpen aan één enkel bedrijfsbelastingtarief, terwijl de andere ondernemingen onderworpen waren aan de verschillende tarieven die waren vastgesteld door de lagere overheden op het grondgebied waarvan zij vestigingen hadden. France Télécom was ook onderworpen aan een tarief van 1,9 % in plaats van het voor de andere ondernemingen wegens beheerskosten van toepassing zijnde tarief van 8 %.⁸

De maatregel is volgens het HvJ dus selectief, geeft een voordeel, wordt betaald uit staatsmiddelen en verstoort (potentieel) de markt.

In 2014 oordeelde het HvJ over de onroerende zaakbelasting van de Spaanse gemeente Ferrol, waarvan een (wettelijke) vrijstelling bestaat voor onroerende zaken, die eigendom zijn van de staat, de autonome regio's of de lokale autoriteiten en rechtstreeks bestemd zijn om te worden gebruikt voor de veiligheid van de burgers, het geven van onderwijs of het gevangeniswezen, alsmede die welke aan de staat toebehoren en bestemd zijn om te worden gebruikt voor de nationale defensie.⁹ De staatsonderneming Navantia bouwt en onderhoudt onder andere oorlogsschepen. De staat is eigenaar van een scheepswerf in Ferrol en heeft in een overeenkomst aan Navantia het gebruiksrecht gegeven van die scheepswerf voor een symbolisch bedrag van 1 euro per jaar. Navantia maakt aanspraak op de ozb-vrijstelling. Het HvJ stelt allereerst vast, dat door de wettelijke vrijstelling en de overeenkomst een voordeel toekomt aan Navantia, dat zij anders niet had genoten. Het HvJ overweegt vervolgens over de selectiviteit:

'Bijgevolg is het van belang om te bepalen of een belastingvrijstelling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, Navantia begunstigt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van de regeling inzake de Spaanse onroerendezaakbelasting, te weten het belasten van het bezit of het gebruik van een terrein.'

Omdat Navantia ook civiele activiteiten verricht en de vrijstelling ook voor die activiteiten geldt, is de maatregel a priori selectief. In dit arrest overweegt het HvJ dat de maatregel desondanks gerechtvaardigd zou kunnen zijn, 'wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze

maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit.' In casu lijkt volgens het HvJ geen sprake van zo'n rechtvaardiging, maar laat het aan de verwijzende rechter over dat te beoordelen.

Een voorbeeld waarin wél werd geoordeeld dat sprake is van een rechtvaardigingsgrond vormt het arrest over de Asturische regionale belasting voor grote handelszaken met een verkoopoppervlakte van 4.000 vierkante meter of meer.¹⁰ Deze belasting is bedoeld om de lasten van de negatieve effecten van grote detailhandelszaken op de openbare ruimte, het milieu en binnenstedelijke winkelgebieden op die zaken af te wentelen. Het betreft een bestemmingsheffing; de opbrengst wordt besteed aan maatregelen ter verbetering van milieu en infrastructuur. Tevens geldt een vrijstelling voor grote handelszaken met een verkoopoppervlakte tot 10.000 vierkante meter, die uitsluitend actief zijn op het gebied van tuinartikelen, de verkoop van voertuigen, bouwmaterialen, gereedschappen en industriële componenten. Het HvJ overweegt met betrekking tot de voorwaarde van selectiviteit, dat, hoewel het hier niet sensu stricto gaat om een vrijstelling, de regeling tot gevolg heeft dat handelszaken waarvan de oppervlakte kleiner is dan 4.000 m² van de werkingssfeer van die belasting zijn uitgesloten. Het HvJ kijkt dus door de vorm van de regeling heen en oordeelt dat de maatregel selectief is. Vervolgens overweegt het HvJ:

'Van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU is echter geen sprake in het geval van maatregelen die differentiëren tussen ondernemingen welke zich, gelet op het doel van de betrokken rechtsregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en die bijgevolg a priori selectief zijn, wanneer de lidstaat in kwestie kan aantonen dat die differentiatie gerechtvaardigd is aangezien zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan de maatregelen een onderdeel vormen (...).'

Daarvan is hier sprake. Het onderscheid wordt juist gemaakt, omdat het gaat om een bestemmingsheffing die wordt geheven ter verbetering van milieu en infrastructuur en er een directe relatie kan worden gelegd tussen die doelstelling en de grootte van de ondernemingen.

Tot slot nog een arrest waarin de vraag centraal stond wanneer sprake is van een 'onderneming' en van 'economische activiteiten', beide voorwaarden voor het van toepassing zijn van de staatssteunregels. In 2017 antwoordde het HvJ op de prejudiciële vraag van de Spaanse rechter of een eventuele door de gemeente Getafe te verlenen vrijstelling van bouwleges voor gebouwen gebouwd door de Katholieke Kerk, ongeacht de activiteiten die in dat gebouw zullen plaatshebben, in strijd zou zijn met de staatssteun-

⁸ HvJ 8 december 2011, zaak C-81/10.

⁹ HvJ 9 oktober 2014, zaak C-522/13, NTFR 2014/2688.

¹⁰ HvJ 26 april 2018, gevoegde zaken C-234/16 en C-235/16, NTFR 2018/1549. In gelijke zin de arresten van dezelfde datum over de Catalaanse en de Aragonese regionale belasting op grote handelszaken, zaak C-233/16, NTFR 2018/1551 en gevoegde zaken C-236/16 en C-237/16, NTFR 2018/1550.

regels.¹¹ De Katholieke Kerk claimde op grond van een overeenkomst uit 1979 met de Spaanse Staat een vrijstelling van de gemeentelijke bouwleges ter zake van het door haar bouwen van een school aula. Allereerst beantwoordt het HvJ de vraag of in dezen wel sprake is van een ‘onderneming’ en een ‘economische activiteit’, aangezien het hier gaat om onderwijsactiviteiten verricht door een religieuze instelling. Daarbij geldt, dat elke eenheid die een economische activiteit uitoefent een onderneming is, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd. Vervolgens overweegt het HvJ, dat elke activiteit die bestaat in het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt, een economische activiteit vormt. Een winsttoegemerk is niet vereist; genoeg is dat het aanbod concurreert met dat van andere marktdeelnemers, die wel winst nastreven. Prestaties die gewoonlijk tegen vergoeding worden verricht, vormen diensten die als ‘economische activiteiten’ kunnen worden aangemerkt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij particulier onderwijs. Het HvJ overweegt voorts:

‘Dit geldt echter niet voor onderwijs verstrekt door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit overheidsmiddelen worden gefinancierd. Bij de organisatie en de handhaving van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel, dat in de regel wordt gefinancierd uit de staatskas en niet door de leerlingen of hun ouders, heeft de staat immers niet de bedoeling activiteiten tegen vergoeding te verrichten, maar vervult hij zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak jegens zijn bevolking (...).’

Vervolgens kunnen de activiteiten van de betreffende school volgens het HvJ worden onderverdeeld in economische en niet-economische activiteiten, waarbij een belastingvrijstelling voor de niet-economische activiteiten niet in strijd is met de staatssteunregels.

3.1.2. Concluderend: voorwaarden voor staatssteun bij lokale belastingen

Gezien de voorgaande uitspraken zijn de volgende voorwaarden te noemen waaronder een lokale belastingregeling als verboden staatssteun moet worden aangemerkt:

1. er moet sprake zijn van een onderneming en economische activiteiten;
2. er moet sprake zijn van een maatregel die door de staat of met staatsmiddelen wordt gefinancierd;
3. er moet sprake zijn van een voordeel voor een onderneming als gevolg van de maatregel;
4. de maatregel moet selectief zijn;
5. de maatregel moet het handelsverkeer tussen de lidstaten kunnen beïnvloeden en daarmee de mededinging kunnen vervalsen; en
6. er is geen sprake van een rechtvaardigingsgrond gelegen in de aard of de opzet van het stelsel waarvan de maatregelen een onderdeel vormen.

Is voldaan aan de voorwaarden, dan is sprake van verboden staatssteun. Onder de de-minimis-grens van een steunbedrag tot € 200.000 in drie kalenderjaren (op grond van de de-minimisverordening¹²) is desalniettemin geen sprake van verboden staatssteun, nu de markt wordt geacht niet verstoord te raken door dit bedrag.

Tevens heeft de Europese Commissie een mededeling gepubliceerd met betrekking tot ‘diensten van algemeen economisch belang’ (DAEB)¹³. In deze mededeling geeft de Europese Commissie een nadere uitleg van het begrip ‘economische activiteiten’. Bovendien geeft zij daarin aan welke economische activiteiten als ‘uitoefening van overheidszegg’ niet in strijd komen met de staatssteunregels. Deze DAEB’s mogen worden belegd bij een onderneming, waarbij de overheid die onderneming mag compenseren voor de uitvoering van die dienst, zonder dat die compensatie dus wordt gezien als verboden staatssteun.

Daarnaast bestaan nog vrijstellingsverordeningen op grond waarvan steunmaatregelen op bepaalde gebieden zijn uitgezonderd van de staatssteunregels.¹⁴ Tot slot bestaat nog de mogelijkheid gebruik te maken van een koepelvrijstelling om verboden staatssteun te voorkomen.

De Europese Commissie heeft in 2016 mededeling gedaan over het begrip staatssteun, waarin uitleg gegeven wordt over de staatssteunregels en de invulling die het HvJ geeft aan de diverse criteria.¹⁵ Kenniscentrum Europa Decentraal heeft eveneens in 2016 de ‘Handreiking Staatssteun voor de overheid’ uitgebracht, waarin het onder andere alle voorwaarden voor staatsteun toelicht inclusief de uitzonderingen op grond van de de-minimis-regeling en de DAEB-regeling en uitleg geeft over de procedures.¹⁶ Beide documenten vormen een hulpmiddel voor nationale en lokale overheden om te beoordelen of ze in overeenstemming met de staatssteunregels handelen.

3.1.3. Nederlandse gemeentelijke belastingen in strijd met staatssteunregels?

Uit de genoemde arresten blijkt, dat ook lokale belastingen tot verboden staatssteun kunnen leiden, indien een bepaalde onderneming of een bepaalde groep ondernemingen door de regeling gunstiger wordt behandeld dan een vergelijkbare andere groep, zonder rechtvaardiging. De rechtvaardiging moet dan gelegen zijn in de doelstelling van de betreffende belastingheffing.

Verboden staatssteun kan voorkomen, indien een vrijstelling aan een bepaalde (groep) onderneming(en) wordt

11 HvJ 27 juni 2017, zaak C-74/16.

12 Verordening EU/1407/2013. Er zijn bovendien speciale de-minimisverordeningen voor landbouw en visserij.

13 2012/C 8/02.

14 Algemene Groepsvrijstellingsverordening, landbouwvrijstellingsverordening en visserij vrijstellingsverordening.

15 2016/C 262/01.

16 <https://europadecentraal.nl/wp-content/uploads/2017/01/Handreiking-Staatssteun-2016.pdf>.

toegekend, terwijl die vrijstelling niet samenhangt met de doelstelling van de belasting.

In dit verband zouden we in Nederland kritisch kunnen kijken naar de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ en de vrijstellingen in de onroerende zaakbelastingen. Het doel van de onroerende zaakbelastingen is immers budgettair: het verkrijgen van algemene inkomsten. Daartoe wordt de waarde van onroerende zaken binnen de gemeentegrenzen belast (objectieve en zakelijke belasting). In de Wet WOZ en de Gemeentewet zijn echter uitzonderingen en vrijstellingen opgenomen voor onder andere cultuurgrond, kassen, substraatteelt, waterverdedigingswerken beheerd door publiekrechtelijke rechtspersonen, riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties beheerd door publiekrechtelijke rechtspersonen en werktuigen. De uitzonderingen en vrijstellingen zijn in de wet gekomen uit politieke overwegingen en de wens bepaalde groepen financieel tegemoet te komen. Vanuit de aard of opzet van de ozb zie ik niet snel een rechtvaardiging voor het uitzonderen van bepaalde categorieën. Wellicht dat de vrijstellingen via een van de vrijstellingsregelingen toch kunnen zijn toegestaan, maar het is de moeite waard hier eens nader onderzoek naar te doen.

Er zijn wel uitspraken bekend over de toelaatbaarheid van de WOZ-waarderingsuitzonderingen en de ozb-vrijstellingen, maar die zien op de vraag of de vrijstellingen in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel. Tot nu toe is door de Nederlandse rechter steeds geoordeeld, dat de WOZ-waarderingsuitzonderingen en ozb-vrijstellingen niet discriminatoir zijn.¹⁷ Hof Den Haag oordeelt daarenboven – in een zeer korte overweging – dat de vrijstelling voor openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail (ten opzichte van de niet-vrijgestelde start- en landingsbanen) geen concurrentievervalsende werking heeft tussen de lidstaten.¹⁸

Los van de vraag of sprake is van verboden staatssteun, kan de vraag gesteld worden of een dergelijke financiële tegemoetkoming van bepaalde doelgroepen via de belastingheffing geregeld zou moeten worden en niet via directe subsidies. In het ESB-rapport ‘Gemeentelijke belastingen in de 21^e eeuw. Belasting op goede grond(slag)’ uit 2001 is een berekening gemaakt van de grondslagerosie door

de wettelijke vrijstellingen binnen de WOZ en ozb. Van de categorie niet-woningen bleek destijds al meer dan de helft van de potentiële grondslag niet in de ozb-heffing te worden betrokken vanwege vrijstellingen. In het rapport is voorts overwogen dat vrijstellingen vanuit fiscaal-juridisch oogpunt dienen aan te sluiten bij het karakter van de heffing, zodat bij de ozb slechts objectieve en zakelijke vrijstellingen passen. Geoordeeld is, dat vanuit dat inzicht geen plaats is voor de huidige vrijstellingen, behoudens de werktuigenvrijstelling (voor afschaffing hiervan pleiten andere argumenten) en de efficiency- en invorderingsvrijstellingen. Dit rapport lijkt me heden ten dage onverkort opgeld doen.

3.2. Verkeersvrijheden

Een tweede categorie uitspraken gaat over de vraag of een lokale belastingregeling het vrije verkeer van goederen, diensten, personen of kapitaal hindert.

Uit de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot een beroep op de verkeersvrijheden in fiscale zaken kan worden gedestilleerd wat de voorwaarden zijn waaronder een belastingmaatregel in strijd is met deze vrijheden. In de woorden van Van Eijdsen, Kiegebeld en Smit:¹⁹

1. Heeft belanghebbende toegang tot het VWEU?
2. Is er sprake van een beperking van de rechten die zijn toegekend onder het VWEU?
3. Dient de beperkende maatregel een legitieme doelstelling van algemeen belang die deze beperking kan rechtvaardigen?
4. Is de beperkende maatregel geschikt om het beoogde doel te bereiken?
5. Is de beperkende maatregel gelet op het beoogde doel proportioneel?

3.2.1. Jurisprudentie HvJ

Mij zijn slechts enkele uitspraken bekend van het HvJ over de toetsing van lokale belastingen aan de verkeersvrijheden. Ik noem er hier twee.

De Italiaanse gemeentelijke reclamebelasting, die non-discriminatoir op alle aankondigingen in de openbare ruimte wordt geheven en bovendien bescheiden is qua bedrag (gerelateerd aan de waarde van de diensten), is volgens het HvJ niet in strijd met het vrije verkeer van diensten als bedoeld in art. 49 EG-Verdrag.²⁰

De belasting op schotelantennes die de Belgische gemeente Watermaal-Bosvoorde hief, was volgens het HvJ wel in strijd met het vrije verkeer van diensten.²¹ Deze belasting belemmert de vrije ontvangst van televisieprogramma's uit andere lidstaten en er is geen rechtvaardiging te vinden in de bescherming van het milieu.

17 HR 9 mei 2003, nr. 35.987, ECLI:NL:HR:2003:AD6058, *NTFR* 2003/935 (start- en landingsbanen Schiphol); Hof Leeuwarden 15 maart 2011, nr. 06/00154, ECLI:NL:GHLEE:2011:BP7718 (natuurterreinen beheerd door rechtspersonen); Rechtbank Breda 15 september 2011, nr. 11/2369, ECLI:NL:RBBRE:2011:BU5469, *NTFR* 2011/2825 (bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, Natuurschoonwet-landgoederen); HR 28 juni 2013, nr. 12/05004, ECLI:NL:HR:2013:66, *NTFR* 2013/1538 (natuurterreinen beheerd door rechtspersonen); HR 12 augustus 2016, nr. 15/05553, ECLI:NL:HR:2016:1918, *NTFR* 2016/2129 (kerkenvrijstelling); HR 30 september 2016, nr. 15/02820, ECLI:NL:HR:2016:2196, *NTFR* 2016/2426 (waterzuiveringsinstallatie beheerd door een orgaan, instelling of dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon).

18 Hof Den Haag 21 augustus 2012, nr. 11/00196, ECLI:NL:GHSGR:2012:BZ5308, *NTFR* 2012/3034.

19 J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiegebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer: Deventer 2014, par. 1.3.3. 'Beslisschema fundamentele vrijheden'.

20 HvJ 17 februari 2005, zaak C-134/03, *NTFR* 2005/401.

21 HvJ 29 november 2001, zaak C-17/00 (De Coster).

3.2.2. Nederlandse jurisprudentie

In Nederland zijn beroepsprocedures gevoerd tegen de forensenbelasting en de toeristenbelasting met de grief dat deze belastingen de verkeersvrijheden ongeoorloofd belemmeren. Tot nu toe is steeds geoordeeld dat hiervan geen sprake is.

Rechtbank Den Haag oordeelde, dat de heffing van forensenbelasting van een buitenlandse eigenaar van een Nederlandse recreatiewoning niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel of het non-discriminatiebeginsel, noch met de vrijheid van kapitaalverkeer als bedoeld in art. 63 VWEU, noch met het vrije verkeer van diensten als bedoeld in art. 56 VWEU, noch met het communautaire evenredigheidsbeginsel, noch verboden staatssteun oplevert als bedoeld in art. 107, lid 1, VWEU.²² De forensenbelasting wordt aan iedere eigenaar van een tweede woning buiten de eigen woonplaats opgelegd, zonder daarbij onderscheid te maken naar nationaliteit. De forensenbelasting levert ook geen onevenredig nadeel op in verhouding tot het doel (het innen van een bijdrage in de uitgaven van de gemeente, ter compensatie van het ontbreken van een uitkering uit het Gemeentefonds voor het gebruik dat forensen van de gemeentelijke voorzieningen maken). De Hoge Raad heeft het hiertegen gericht sprongcassatieberoep ongegrond verklaard met toepassing van art. 81, lid 1, Wet RO.²³

Hof Den Bosch oordeelde over de toeristenbelasting, die ter zake van het verblijf van buitenlandse werknemers in speciaal daarvoor in gebruik zijnde gemeubileerde panden werd geheven, dat dit niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in art. 45 VWEU.²⁴ De toeristenbelasting wordt immers non-discriminatoire geheven van iedereen die tegen vergoeding gelegenheid biedt tot verblijf met overnachting aan personen die niet als ingezetene in de basisadministratie van de gemeente zijn ingeschreven. Ook van Nederlandse verblijfbieders en ter zake van Nederlandse werknemers die niet zijn ingeschreven in de basisregistratie van de betreffende gemeente wordt de toeristenbelasting geheven.

Tot slot nog een uitspraak over de verenigbaarheid van de gemeentelijke parkeerbelasting met de verkeersvrijheden. Met betrekking tot de parkeerbelasting van de gemeente Rotterdam, waarbij de gemeente in sommige gebieden alleen betaling per chipknip toestond, overwoog de Advocaat-Generaal dat dit in strijd is met het vrije verkeer van diensten als bedoeld in art. 49 VWEU.²⁵ Onderdeel 7.2.29 van zijn conclusie luidt:

‘De beperking van de betaalwijze tot uitsluitend de chippas kan immers niet gezien worden als noodzakelijk om deze doelstelling (nl. kostenbesparing door voorkoming van diefstal en vernieling, parkeerregulering en het bespoedigen van de acceptatie van de euro, toevoeging AM) te verwezenlijken. Deze had ook bereikt kunnen worden door louter PIN-betalingen en/ of creditcard betalingen mogelijk te maken, die wel voor veel buitenlanders beschikbaar zijn, of door op veel verkooppunten op alle relevante tijdstippen een oplaadbare chippas verkrijgbaar te stellen voor een bedrag naar keuze, zonder administratiekosten.’

De Hoge Raad volgt de conclusie niet.²⁶ Hij overweegt allereerst dat er in cassatie vanuit gegaan moet worden dat in de lokale situatie voldoende oplaad- en verkooppunten beschikbaar zijn. Vervolgens oordeelt de Hoge Raad in r.o. 3.6:

‘(...) In zoverre kan niet worden gezegd dat het Voorschrift in strijd is met het gemeenschapsrecht. Daarvoor is ook onvoldoende dat aan dit alternatief enige kosten verbonden zijn. Het gaat hier om een bescheiden bedrag (€ 2,50) dat noch onevenredig is aan de kosten van het bieden van de voorziening noch een wezenlijke belemmering opwerpt voor het gebruik ervan. Daar komt nog het volgende bij. Blijkens de Nota van Toelichting op artikel 1a van het Besluit is de regeling ingevoerd in verband met problemen van diefstal uit en vernieling van muntautomaten en gevallen van grootschalige fraude rondom de afhandeling van contante kasstromen. Aldus is de regeling mede gericht op het terugdringen van criminaliteit en van de daaruit voortvloeiende overlast voor het publiek vanwege niet-functionerende parkeerautomaten. Voorzover al door het Voorschrift een relevante belemmering zou worden opgeworpen voor onderdanen van andere lidstaten, wordt zulks in ieder geval gerechtvaardigd door de zojuist vermelde dwingende redenen van openbaar belang.’

3.2.3. Conclusie verkeersvrijheden en Nederlandse gemeentelijke belastingen

Gezien de bovengenoemde uitspraken kan geconcludeerd worden, dat de Nederlandse gemeentelijke belastingen niet snel een belemmering zullen opleveren van het vrije verkeer van goederen, diensten of personen. De in de Gemeentewet opgenomen essentialia van de belastingen zijn non-discriminatoire en de tarieven of kosten voor belastingplichtigen zijn naar verwachting niet dusdanig hoog, dat deze een belemmering opleveren.

3.3. Beperking gemeentelijke vrijheid tariefbepaling op grond van richtlijnen

Een derde categorie uitspraken ziet op de toepassing van rechtstreeks werkende bepalingen uit Europese richtlijnen. Zo wordt door belastingplichtigen regelmatig een beroep gedaan op bepalingen uit de Dienstenrichtlijn, de Afvalstof-

22 Rechtbank Den Haag 23 november 2017, nr. 17/262, ECLI:NL:RBDHA:2017:14060, NTFR 2018/1766.

23 HR 4 mei 2018, nr. 17/06111, ECLI:NL:HR:2018:691.

24 Hof Den Bosch 20 september 2013, nrs. 12/00660 en 12/00661, ECLI:NL:GHSHE:2013:4300, NTFR 2013/2343.

25 Conclusie A-G Niessen 7 december 2004, nr. 40.375, ECLI:NL:PHR:2005:AR8934, NTFR 2005/933.

26 HR 8 juli 2005, nr. 40.375, ECLI:NL:HR:2005:AR8934, NTFR 2005/933.

fenrichtlijn en de Kaderrichtlijn Water. Met name wordt een beroep gedaan op de beperking van de hoogte van de door de gemeente te berekenen tarieven die uit deze bepalingen zouden volgen. Maar in het kader van milieuwetgeving wordt ook gesteld dat het in die betreffende richtlijnen als uitgangspunt genomen beginsel ‘de vervuiler betaalt’ beperkingen zou stellen aan de categorieën belastingplichtigen die in de heffing mogen worden betrokken en aan de te kiezen heffingsmaatstaven.

3.3.1. *Jurisprudentie HvJ*

De afvalstoffenheffing van de Italiaanse gemeente Casoria werd berekend op basis van een raming van de hoeveelheid afvalstoffen die door verschillende categorieën belastingplichtigen zou worden aangeboden, waarbij onder andere onderscheid werd gemaakt tussen particulieren en hotelexploitanten. Volgens het HvJ is deze heffing niet in strijd met de Afvalstoffenrichtlijn 2006/12/EG en heeft de gemeente een ruime beoordelingsvrijheid bij het toepassen van het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ uit de richtlijn op haar belasting.²⁷ Heffing op basis van een raming van de hoeveelheid aangeboden afval en differentiatie tussen groepen belastingplichtigen is in dit verband toegestaan. Niettemin mag de heffing niet in strijd komen met het evenredigheidsbeginsel, met als gevolg ‘dat bepaalde “houders”, in casu hotels, kosten dienen te dragen die kennelijk onevenredig zijn aan de hoeveelheid en de aard van de afvalstoffen die zij kunnen produceren.’

Eenzelfde soort bepaling over de toepassing van het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ is opgenomen in art. 9 Kaderrichtlijn Water.²⁸ Het HvJ heeft de Kroatische rioolheffing, waarvan het tarief bestond uit een combinatie van een variabel deel, berekend naar het waterverbruik, en een vast gedeelte dat daarvan los staat, niet in strijd met dit artikel geacht.²⁹

Een andere Italiaanse gemeente hief eveneens een afvalstoffenheffing voor het verwijderen van afvalstoffen. Een onderneming die voortaan een particuliere afvalverwijderaar inschakelde in plaats van de gemeentelijke afvalverwijderingsdienst klaagde erover, dat zij geen vrijstelling van de afvalstoffenheffing kreeg. Het HvJ oordeelt dat richtlijn 2008/98/EG er niet aan in de weg staat dat er geen vrijstelling voorzien is in de regeling van de afvalstoffenheffing.³⁰ Ook hier wijst het HvJ op het evenredigheidsbeginsel. De verwijzende rechter moet nog beoordelen, of aan de belastingplichtige ‘kosten worden aangerekend die kennelijk buiten verhouding staan tot de hoeveelheden of de aard van de afvalstoffen die zijn geproduceerd en/of zijn ingevoerd in het afvalbeheersysteem’.

De Belgische gemeente Etterbeek had een jaarlijkse belasting op antennes voor mobiele telefonie ingevoerd. Exploi-

tant van een openbaar telecommunicatienetwerk Proximus NV (opvolger van Belgacom NV) stelde dat deze belasting in strijd is met art. 12 en 13 Machtigingsrichtlijn. De gemeente stelde echter, dat het hier niet gaat om een vergoeding of bijdrage in de zin van de richtlijn, maar om een belasting op een economische activiteit, los van enige machtiging voor het installeren van faciliteiten. Het HvJ geeft de gemeente gelijk.³¹ Een belasting valt niet onder de werkingsfeer van art. 12 Machtigingsrichtlijn, wanneer het belastbare feit geen verband houdt met de algemene machtigingsprocedure ter verkrijging van toegang tot de markt voor elektronische communicatiediensten.³² Art. 13 Machtigingsrichtlijn ziet volgens het HvJ niet op alle vergoedingen voor de infrastructuur waarmee de communicatiediensten worden aangeboden, maar slechts op gebruiksrechten van radiofrequenties en op rechten om faciliteiten te installeren op, boven of onder openbare of particuliere eigendommen, waarbij de gebruikte termen ‘faciliteiten’ en ‘installeren’ verwijzen naar de fysieke infrastructuur en de fysieke plaatsing daarvan op de betrokken eigendommen.³³

De hiervoor genoemde Belgische belasting op antennes voor mobiele telefonie is gezien het oordeel van het HvJ niet aan te merken als ‘vergoeding voor een recht’. Er zijn evenwel uitspraken bekend over de fiscale vergoeding die gemeenten vragen voor hun dienstverlening. Het gaat hier meestal om het verlenen van vergunningen en de daarvoor gevraagde vergoeding, of om een vergoeding voor het verstrekken van overheidsinformatie.

Met betrekking tot het verplicht jaarlijks verlenen van een vergunning voor een seksonderneming in het Verenigd Koninkrijk, oordeelde het HvJ, dat art. 13, lid 2, Dienstenrichtlijn eraan in de weg staat de beheers- en handhavingskosten van het vergunningstelsel in zijn algemeenheid door te berekenen in de leges voor de vergunning.³⁴ Slechts de kosten van de vergunningsprocedure zelf mogen worden doorberekend.

Met betrekking tot het op verzoek verstrekken van milieu-informatie door de lokale overheid East Sussex County in het Verenigd Koninkrijk heeft het HvJ geoordeeld dat Richtlijn 2003/4/EG hierop van toepassing is.³⁵ Volgens art. 5, lid 2 van deze richtlijn mag een redelijke vergoeding gevraagd worden voor de verstrekking. Het HvJ oordeelt op grond van uitlegging van de richtlijn, dat de kosten van beheer van de databank voor milieu-informatie niet mogen worden doorberekend, omdat deze databank verplicht is op grond van art. 3, lid 5, onderdeel c en de toegang tot milieu-informatie gratis moet zijn ingevolge art. 5, lid 1.

27 HvJ 16 juli 2009, zaak C-254/08.

28 Richtlijn 2000/60/EG.

29 HvJ 7 december 2016, zaak C-686/15.

30 HvJ 18 december 2014, zaak C-551/13.

31 HvJ 17 december 2015, zaak C-454/13. Zie ook de eerdere uitspraken inzake Belgacom en Mobistar, HvJ 4 september 2014, gevoegde zaken C-256/13 en C-264/13 en inzake Base Company, HvJ 6 oktober 2015, zaak C-346/13.

32 Zie r.o. 21 en 22 en aldaar genoemde jurisprudentie.

33 Zie r.o. 23, 24 en 27 en aldaar genoemde jurisprudentie.

34 HvJ 16 november 2016, zaak C-316/15.

35 HvJ 6 oktober 2015, zaak C-71/14.

Wel mogen worden doorberekend de personeelskosten voor de behandeling van het verzoek tot verstrekking, kopiekosten en portokosten. Voorts oordeelt het HvJ, dat art. 6 van de richtlijn zich niet verzet tegen een beperkte bestuursrechtelijke en rechterlijke toetsing, op voorwaarde dat dit toezicht op basis van objectieve gegevens waarborgt dat wordt voldaan aan de voorwaarden in art. 5, lid 2 van de richtlijn (dus dat er slechts verstrekkingskosten in rekening worden gebracht en het bedrag redelijk is).

Voor het samenstellen van een telefoonboek vroeg Denda Multimedia BV gegevens over telefonie-abonnees aan KPN Telecom BV. Die wilde slechts naam en telefoonnummer geven van de abonnees en niet de aanvullende gegevens, bijvoorbeeld over bedrijven. Het HvJ oordeelt³⁶ in r.o. 36:

‘dat artikel 6, lid 3, van richtlijn 98/10/EG aldus moet worden uitgelegd dat de term “relevante informatie” uitsluitend betrekking heeft op de abonneegegevens van hen die zich er niet uitdrukkelijk tegen hebben uitgesproken dat zij op een gepubliceerde lijst worden opgenomen, en die volstaan om de gebruikers van een telefoongids in staat te stellen de abonnees die zij zoeken te identificeren. Tot deze gegevens behoren in beginsel naam en adres, postcode inbegrepen, van de abonnees, alsmede het (de) telefoonnummer(s) die hun door de betrokken organisatie zijn toegewezen. (...)’

Over de vraag of KPN Telecom een vergoeding mag vragen voor de verstrekking van de gegevens antwoordt het HvJ, dat ter zake van de basisgegevens (naam, adres, telefoonnummer) alleen de kosten van de daadwerkelijke terbeschikkingstelling in rekening mogen worden gebracht, terwijl voor de aanvullende gegevens daarboven ook de kosten voor het verkrijgen van die gegevens in rekening mogen worden gebracht.

Een andere Nederlandse zaak over het in rekening brengen van kosten voor de verstrekking van informatie zag op de verstrekking van een uittreksel uit de gemeentelijke basisadministratie op verzoek van X, die dit uittreksel opvroeg in het kader van een procedure bij de kantonrechter over een verkeersovertreding. X gaat in beroep tegen de leges (€ 12,80) die de gemeente in rekening brengt en voert aan dat dit in strijd is met Richtlijn 95/46/EG. Het HvJ oordeelt dat een vergoeding gevraagd mag worden voor de verstrekking, maar dat deze niet ‘bovenmatig’ mag zijn, dus proportioneel moeten zijn. Dit is volgens het HvJ maximaal de kostprijs van de verstrekking en de hoogte van het bedrag mag geen belemmering vormen voor de burgers die de gegevens willen opvragen.³⁷

3.3.2. Nederlandse jurisprudentie

Ook in Nederland is inzake de rioolheffing een beroep gedaan op de Kaderrichtlijn Water. Belastingplichtige stelde

zich op het standpunt, dat het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ uit de richtlijn als consequentie zou hebben, dat de rioolheffing niet enkel van de eigenaar van een woning geheven kan worden. Dit beroep is niet gehonoreerd door de Nederlandse Hoge Raad.³⁸ Wel is een initiatief wetsvoorstel ingediend in de Tweede Kamer door kamerlid Veldman, om in de Gemeentewet verplicht op te nemen dat de rioolheffing in ieder geval ook van de gebruiker van een woning geheven moet worden en dat ten minste 80% van de kosten doorberekend moeten worden. Het wetsvoorstel is gevorderd tot de nota naar aanleiding van het verslag.³⁹ De tweede behandeltermijn is gepland op 3 september 2018. Naar mijn idee beperkt dit wetsvoorstel de fiscale autonomie van gemeenten onnodig.⁴⁰ We zullen zien of het wetsvoorstel het haalt.

Inzake de parkeerbelasting van de gemeente Groningen heeft A-G Ettema geconcludeerd dat een beroep op de rechtstreekse werking van art. 13, lid 1, tweede alinea, Zesde Richtlijn slaagt.⁴¹ De gemeente treedt volgens de A-G bij het aanbieden van de gelegenheid tot parkeren op straat tegen betaling in mogelijke concurrentie met andere aanbieders van betaalde parkeerplaatsen, waarbij zij voor de afbakening van de relevante markt uitgaat van heel Nederland en uitgaat van een mogelijke concurrentie tussen particuliere uitbaters van parkeergarages en de gemeente. Ter zake van slagboomparkeren had de Hoge Raad eerder al geoordeeld dat de gemeente hier in potentiële concurrentie treedt met de uitbaters van parkeergarages, zodat ter zake van het slagboomparkeren al btw verschuldigd was.⁴² De Hoge Raad hakt over de verschuldigdheid van btw ter zake van straatparkeren geen knoop door, nu dit geen gevolgen heeft voor de rechtsgeldigheid van de opgelegde naheffingsaanslag parkeerbelasting. Ook zonder een aparte vermelding van de eventueel verschuldigde btw is deze namelijk terecht en juist opgelegd. Ook het niet vermelden van btw in de tarieven in de verordening leidt niet tot onverbindendheid van de verordening parkeerbelasting, zo oordeelt de Hoge Raad.⁴³

3.3.3. Conclusie en hulpmiddelen voor gemeenten

Op grond van het bovenstaande concludeer ik, dat de Nederlandse (lokale) belastingwetgever de nodige vrijheid toekomt bij het vaststellen van de essentialia van de gemeentelijke belastingen. Vooralsnog lijkt alleen de Dienstenrichtlijn een nadere beperking op te leveren van de Nederlandse regeling voor de tarieven van gemeentelijke

36 HvJ 25 november 2004, zaak C-109/03.

37 HvJ 12 december 2013, zaak C-486/12, *NTFR* 2014/791.

38 HR 8 december 2017, nr. 17/00071, *ECLI:NL:HR:2017:3082*, *NTFR* 2017/3132.

39 Kamerstukken II, 2017-2018, 34 452, nr. 6.

40 De VNG en de Raad van State zijn eenzelfde mening toegedaan, zie Kamerstukken II, 2017-2018, 34 452, nrs. 3 en 4.

41 Conclusie A-G Ettema 31 augustus 2017, nr. 16/03254, *ECLI:NL:PHR:2017:873*, *NTFR* 2017/2434.

42 HR 15 oktober 2010, nr. 09/01901, *ECLI:NL:HR:2010:BL5614*, *NTFR* 2010/2724.

43 HR 23 maart 2018, nr. 16/03254, *ECLI:NL:HR:2018:413*, *NTFR* 2018/735 en zie ook HR 23 maart 2018, nr. 17/03850, *ECLI:NL:HR:2018:412*, *NTFR* 2018/740.

leges,⁴⁴ in de zin dat hier geen kruissubsidiëring mogelijk is tussen niet-samenhangende diensten en dat minder soorten kosten mogen worden doorberekend aan de aanvrager van de dienst dan bij andere diensten in de legesverordening. In zijn algemeenheid volgt uit de Europese richtlijnen de norm, dat de beheers- en instandhoudingskosten van het stelsel in zijn geheel (vergunningstelsel of database bijvoorbeeld) niet mogen worden doorberekend, maar de kosten van de behandeling van de aanvraag van een vergunning of de verstrekking van informatie wel.

Om te komen tot belastingverordeningen die voldoen aan de Europese normen, heeft de VNG in de (toelichting op de) modelverordeningen voor de gemeentelijke belastingen modelbepalingen opgenomen. Om te voldoen aan de Dienstenrichtlijn, heeft de VNG bijvoorbeeld in de modelverordening leges een onderscheid gemaakt tussen de diensten die vallen onder de Dienstenrichtlijn en overige diensten. Om kruissubsidiëring te voorkomen, zijn de Dienstenrichtlijn-diensten in een apart hoofdstuk geplaatst, waar het slechts mogelijk is kruissubsidiëring toe te passen tussen groepen samenhangende diensten, zoals de Dienstenrichtlijn voorschrijft.

Deloitte Belastingadviseurs heeft in oktober 2014 in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties de Handreiking kostentoerekening heffingen, rechten en tarieven opgesteld.⁴⁵ Het betreft een update van de eerdere versie uit 2010. Deze handreiking biedt hulp bij de kostentoerekening voor onder andere de leges en houdt rekening met de inperking van de mogelijkheid tot kruissubsidiëring ingevolge de Dienstenrichtlijn.

Voorts biedt Kenniscentrum Europa Decentraal informatie en advies over Europees recht en beleid aan (decentrale) overheden.⁴⁶ Dit gebeurt onder meer door middel van de website, publicaties en bijeenkomsten. Zo is online informatie beschikbaar met betrekking tot staatssteun en de dienstenrichtlijn en de voorwaarden waaraan gemeenten uit dien hoofde moeten voldoen. Onlangs is bijvoorbeeld het 'factsheet Rechtspraak over de toepassing van de Europese Dienstenrichtlijn' verschenen, met daarin een overzicht van de soorten diensten waarop de dienstenrichtlijn van toepassing is en de voorwaarden die als gevolg daarvan aan bijvoorbeeld vergunningstelsels gesteld worden.

4. Uitspraak instemmingsbesluit Amersfoort

De rechtszaak over de leges die de gemeente Amersfoort heeft geheven ter zake van de aanvraag van een instemmingsbesluit om glasvezelkabels in gemeentegrond te leggen valt onder de categorie rechtspraak over de beperking van

de gemeentelijke vrijheid om tarieven vast te stellen op grond van rechtstreeks werkende bepalingen in Europese richtlijnen. Het HvJ heeft in deze zaak geoordeeld, dat de betreffende gemeentelijke leges zijn te scharen onder art. 13 Machtigingsrichtlijn, nu het gaat om een vergoeding voor 'rechten om faciliteiten te installeren op, boven of onder openbare of particuliere eigendom'.⁴⁷ Omdat dit artikel van de (specifieke regeling over vergoedingen in de) Machtigingsrichtlijn van toepassing is, wijkt (de algemene regeling over vergoedingen in) de Dienstenrichtlijn hiervoor.

De vraag die nu ter beantwoording van de Hoge Raad – of van het gerechtshof indien de zaak daarnaar wordt verwezen – voorligt, is of de Nederlandse regeling van leges en de in dit specifieke geval geheven leges in overeenstemming met de voorwaarden van art. 13 Machtigingsrichtlijn zijn. In dat kader moet met de woorden van de A-G worden 'beoordeeld of de onderhavige legesheffing: (i) ten doel heeft een optimaal gebruik van de door art. 13 bedoelde middelen te waarborgen, (ii) objectief gerechtvaardigd is, (iii) transparant is, (iv) niet discriminerend is, (v) in verhouding staat tot het beoogde doel en (vi) voldoende rekening houdt met art. 8 Kaderrichtlijn.' De A-G adviseert de Hoge Raad de zaak te verwijzen naar het gerechtshof, omdat de beoordeling daarvan sterk verweven is met thans nog niet vaststaande feiten.⁴⁸ Daarbij rust de bewijslast op de gemeente, volgens de A-G.⁴⁹

Het wordt nog een hele kluit om alle voorwaarden uit art. 13 Machtigingsrichtlijn af te gaan en om te beoordelen of in het geval van de leges voor een instemmingsbesluit hieraan is voldaan. Wat moet men bijvoorbeeld verstaan onder de voorwaarde dat de leges ten doel hebben een optimaal gebruik van de middelen bedoeld in art. 13 te waarborgen? In de Engelse tekstversie van dit artikel lees ik, dat het gaat om het verzekeren van het optimale gebruik van de openbare of particuliere eigendom waarin, -op of -onder de faciliteiten worden geïnstalleerd. Toegepast op de voorliggende casus, kan ik me wel voorstellen dat het systeem van instemmingsbesluiten een 'optimaal' gebruik van de gemeentegrond verzekert. Immers, door het systeem van instemmingsbesluiten kan door de gemeente worden geregistreerd welke soort kabels, leidingen, buizen en andere werken waar precies in de grond liggen en worden gelegd. Dit is niet alleen belangrijk met het oog op de veiligheid (het zo veel mogelijk voorkomen van het per ongeluk raken van een kabel bij graafwerkzaamheden bijvoorbeeld), als men weet wat er waar in de grond ligt, kan ook sneller worden beoordeeld of het installeren van nieuwe faciliteiten op die plek mogelijk is.

⁴⁴ De opbrengstnorm van art. 229b Gem.w.

⁴⁵ Te downloaden van www.rijksoverheid.nl en van www.vng.nl.

⁴⁶ Zie www.europadecentraal.nl.

⁴⁷ Zie r.o. 67 t/m 71 van HvJ 30 januari 2018, zaak C-360/15. Vergelijk in dit verband ook de eerder in dit artikel besproken uitspraak over de Belgische gemeentelijke belasting op antennes voor mobiele telefonie geheven van Proximus NV, HvJ 17 december 2015, zaak C-454/13.

⁴⁸ Zie onderdeel 7.16 van de nadere conclusie van A-G IJzerman, nr. 13/03931bis, ECLI:NL:PHR:2018:760, NTFR 2018/1769.

⁴⁹ Zie onderdeel 7.17.

De volgende voorwaarden (objectief gerechtvaardigd, transparant, non-discriminerend en proportioneel) liggen op bekender terrein. Daarbij geldt voor de hoogte van de te vragen vergoeding, dat deze ‘in verhouding moet staan tot het beoogde doel’, hetgeen meer ruimte biedt voor invulling door de gemeente dan de kosten norm uit de Dienstenrichtlijn, waarbij slechts de kosten van de dienstverlening zelf in rekening mogen worden gebracht.

De laatste voorwaarde, of de legesheffing voldoende rekening houdt met art. 8 Kaderrichtlijn, is nog een ingewikkelde. Art. 8 Kaderrichtlijn is geschreven voor Nationale Regelgevende Instanties (NRI's) bij de uitvoering van hun regelgevende taken als opgedragen in de Machtigingsrichtlijn en de Kaderrichtlijn. Volgens de A-G moet toch worden beoordeeld of de gemeente, als onderdeel van de lidstaat, bij de betreffende legesheffing aan de voorwaarden in dit artikel voldoet. Gezien de doelstelling van de richtlijn (het wegnemen van financiële belemmeringen ter zake van de realisatie van elektronische communicatienetwerken) is volgens de A-G niet aanvaardbaar te achten dat lidstaten dit beoogde effect zouden kunnen ontwijken door te kiezen voor een gemeentelijke heffing in plaats van een rijksbelasting. Ik vraag mij af of deze gedachtegang helemaal juist is. Volgens art. 13 Machtigingsrichtlijn mag de lidstaat aan de bevoegde autoriteit toestaan om een vergoeding te vragen voor de rechten als bedoeld in dit artikel en moet de lidstaat ervoor zorgen de vergoeding ‘rekening houdt met’ de doelstellingen gesteld in art. 8 Kaderrichtlijn. In dat geval lijkt me, mede gezien het Nederlandse gesloten stelsel van gemeentelijke belastingheffing, dat de toets ligt op het niveau van de nationale regelgeving betreffende die vergoedingen. Dat is in dit geval het systeem van gemeentelijke leges op basis van art. 229 en 229b Gem.w. Deze artikelen zouden dan – eventueel in samenhang met de overige bevoegdheidsverlenende bepalingen in de Gemeentewet op fiscaal gebied – voldoende waarborgen moeten bieden om rekening te houden met de doelstellingen genoemd in art. 8 Kaderrichtlijn. Overigens lijkt me, dat ‘rekening houden met de doelstellingen’ nog iets anders inhoudt dan ‘voldoen aan de voorwaarden’ of het ‘verwezenlijken van de doelstellingen’. Zelfs indien de gemeentelijke legesverordening en de onderhavige legesaanslag tegen de meetlat van art. 8 Kaderrichtlijn worden gehouden in plaats van art. 229 en 229b Gem.w., lijkt het me, dat de rechter slechts terughoudend en wellicht zelfs alleen in negatieve zin kan toetsen of de legesheffing deze doelstellingen niet belemmert of tegenwerkt.

Kortom; deze procedure is nog lang niet afgerond. Naar verwachting volgt nog een ronde bij het gerechtshof om te bepalen of is voldaan aan de voorwaarden gesteld in art. 13 Machtigingsrichtlijn bij de legesheffing van de gemeente Amersfoort.

5. Conclusie

De gemeentelijke belastingen zijn in regelgevend opzicht lang niet zo lokaal als je op het eerste gezicht zou denken. Inmiddels is een groot aantal uitspraken bekend, van zowel het HvJ als van nationale rechters, waarin de lokale belastingen worden getoetst aan Europese regelgeving, waaronder de staatssteunregels, de verkeersvrijheden en rechtstreeks werkende bepalingen in richtlijnen.

In dit artikel heb ik getracht een overzicht te geven van deze jurisprudentie. Het beeld dat bij mij ontstaat, is dat de toetsing aan de staatssteunregels nog een ondergeschoven kindje is in de lokale belastingheffing. Wellicht dat we daar de komende jaren meer jurisprudentie over zullen gaan zien.

Voor wat betreft de toetsing aan de verkeersvrijheden concludeer ik dat de in de Gemeentewet opgenomen essentialia van de belastingen geen onderscheid maken tussen interne en grensoverschrijdende situaties (non-discriminatoire zijn) en de tarieven of kosten voor belastingplichtigen naar verwachting niet dusdanig hoog zullen zijn, dat deze een belemmering opleveren.

Voor wat betreft de beperking van de keuzevrijheid betreffende de essentialia van de gemeentelijke belastingen als gevolg van rechtstreeks werkende bepalingen van richtlijnen constateer ik dat de jurisprudentie hier in ontwikkeling is. Voor wat betreft de hoogte van de tarieven voor de fiscale vergoeding voor gemeentelijke dienstverlening (leges) zie ik dat richtlijnen soms regels geven voor de soort kosten die mogen worden doorberekend en ook voor de hoogte (‘redelijke vergoeding’) ervan. Vaak volgt uit de uitspraken van het HvJ over de vergoedingsbepalingen in Europese richtlijnen dat de kosten van beheer en instandhouding van het stelsel in zijn geheel niet mogen worden doorberekend aan de individuele aanvrager van een dienst op grond van dat stelsel, maar dat wel de kosten van de betreffende aanvraag zelf mogen worden doorberekend.

Voor de uitspraak inzake de leges voor het instemmingsbesluit van de gemeente Amersfoort ligt dit mogelijk anders, nu art. 13 Machtigingsrichtlijn anders is geformuleerd en een ruimere vergoedingsmogelijkheid lijkt te bieden aan de bevoegde instantie. Afgewacht moet worden hoe deze zaak verder wordt behandeld door de Nederlandse rechter.

Over de auteur

Mr. A.P. Monsma

Mr. A.P. Monsma is als wetenschappelijk onderzoeker verbonden aan het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL), en verbonden aan de sectie fiscaal recht van de Erasmus School of Law.